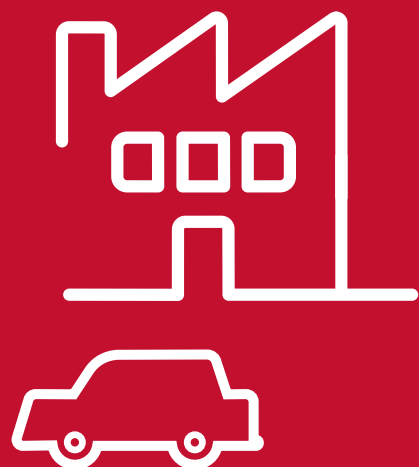


Breview



TeamSystem Business review

| n. 11/2018

Supplemento a TeamSystem Review n. 263

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con
 Euroconference

 TeamSystem®

LYNFA Azienda® e POLYEDRO Experience



LA NUOVA USER EXPERIENCE DI LYNFA AZIENDA

Un'esperienza d'uso più naturale, incentrata sul valore dei dati e sull'agilità dei processi.

POLYEDRO e LYNFA si evolvono grazie alla nuova experience, con cui lavorare in modo più veloce e dinamico, una modalità di lavoro progeata sulle esigenze dell'utente.

La nuova experience di POLYEDRO garantirà, a partire dal 2018:

- **Una nuova user experience** facile e naturale grazie ad un'interfaccia dinamica, che assicura accesso immediato alle procedure e alle funzionalità con percorsi di navigazione personalizzabili.
- **Dati e informazioni subito in primo piano** grazie a dashboard personalizzate e indicatori sintetici per monitorare l'avanzamento delle attività quotidiane, le news dall'assistenza

mysupport per rimanere sempre aggiornati, indicatori di performance, grafici e tabelle navigabili dinamicamente.

- **Strumenti di produttività e collaboration** per lavorare meglio e recuperare efficienza: dal nuovo sistema di gestione dei contenuti che semplifica la pubblicazione di notizie e post in bacheca, al workflow che permea la gestione guidata dei processi interni.
- Grazie ai **Live Update**, la gestione automatica degli aggiornamenti, è possibile scegliere il momento migliore della giornata in cui aggiornare le procedure, per risparmiare tempo ed evitare interruzioni all'operatività quotidiana.

www.teamsystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Business review

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.
Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

Chiarimenti dall'Agenzia delle entrate per i lavoratori impatriati	2
Presupposti per definire la residenza fiscale	4
Cigs per cessazione attività produttiva	6
Nuove funzionalità per controllo Cigo e Cigs	8
Codatorialità e contratto di rete: le regole di ingaggio	10
<i>Privacy</i> , recenti interventi del garante	13
Tfr: coefficiente di settembre 2018	15

Economia e finanza

Equo canone di settembre 2018	16
-------------------------------	----

Fisco e tributi

Mutualità e lavoro nella società cooperativa	17
La gestione contabile del magazzino nell'affitto di azienda	25

Chiarimenti dall'Agenzia delle entrate per i lavoratori impatriati

L'Agenzia delle entrate, con le risoluzioni n. 76/E/2018 e n. 72/E/2018 e con l'interpello n. 45/2018, ha fornito importanti istruzioni relativamente al regime speciale per i lavoratori impatriati, regolamentato dall'articolo 16, D.Lgs. 147/2015, volto a incentivare il trasferimento in Italia di lavoratori con alte qualificazioni e specializzazioni e favorire lo sviluppo tecnologico, scientifico e culturale del nostro Paese mediante un regime fiscale agevolato.

Introduzione

Sono destinatari del beneficio fiscale in esame i cittadini UE o di uno Stato extraeuropeo con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che:

1. siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più,
2. oppure che abbiano svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*.

La circolare n. 17/E/2017 ha poi precisato che il regime agevolato si applica a soggetti in possesso dei seguenti requisiti:

- a) essere in possesso di un titolo di laurea;
- b) avere svolto continuativamente un'attività di lavoro o studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più;
- c) essere cittadini UE o di uno Stato extraeuropeo con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale;
- d) svolgere attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia.

Per fruire del beneficio fiscale, il soggetto, inoltre, per i 2 periodi d'imposta antecedenti a quello in cui si rende applicabile l'agevolazione, non deve essere stato iscritto nelle liste anagrafiche della popolazione residente e non deve aver avuto nel territorio dello Stato il centro principale dei propri affari e interessi, né la dimora abituale.

Verificandosi le condizioni richieste dalla norma, i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50% per un quinquennio a decorrere dal periodo d'imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2, Tuir, e per i 4 periodi d'imposta successivi.

Rientro da distacco: la risoluzione n. 76/E/2018

In tale contesto, l'Agenzia dell'entrate chiarisce l'applicabilità di tale regime alle ipotesi di soggetto distaccato all'estero che rientri in Italia.

In precedenza, con la circolare n. 17/E/2017, Parte II, era stato precisato che i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero non potessero fruire del beneficio, in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia. Modificando tale orientamento, con la risoluzione in commento si ammette la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco, ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa. Ciò si può verificare, ad esempio, nelle ipotesi in cui:

- il distacco sia più volte prorogato e, la sua durata nel tempo, determini quindi un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero;

- il rientro in Italia del dipendente non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia; il dipendente, pertanto, al rientro assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero.

In tali ipotesi, in presenza di tutti gli elementi richiesti dall'articolo 16, D.Lgs. 147/2015, l'Agenzia delle entrate ritiene che le peculiari condizioni di rientro dall'estero dei dipendenti, rispondendo alla ratio della norma, non precludano ai lavoratori in posizione di distacco l'accesso al beneficio previsto dal citato articolo 16.

Nel caso oggetto della risposta dell'Agenzia, ammesso a beneficiare dell'agevolazione in argomento dal 2016, anno di acquisizione della residenza fiscale nel territorio dello Stato, ai sensi dell'articolo 2, Tuir, un cittadino italiano in possesso di un titolo di laurea, trasferitosi all'estero dal 2004 per distacco, e rientrato nel settembre 2015 con l'attribuzione di un nuovo ruolo.

Rientro infra gruppo: la risoluzione n. 72/E/2018

Con la risoluzione n. 72/E/2018, l'Agenzia delle entrate affronta il caso di un cittadino italiano, in possesso di un titolo di laurea, trasferitosi all'estero dal maggio 2016 dopo essere stato dipendente presso la società italiana A (gruppo B). Dall'aprile 2016, è stato assunto negli Emirati Arabi Uniti, con un contratto di lavoro emiratino, presso la società C, e poi, dal 5 febbraio 2018, dalla società emiratina F, facenti parte del gruppo multinazionale D. Dal 1° agosto 2018, ha pianificato di trasferire la residenza anagrafica in Italia per iniziare una nuova attività lavorativa presso la società italiana E (società facente anch'essa parte del gruppo D).

L'Agenzia delle entrate ha ritenuto che l'autonomia dei rapporti contrattuali con il gruppo D consenta al lavoratore di accedere, ai sensi dell'articolo 16, comma 2, D.Lgs. 147/2015, al beneficio fiscale in commento, a nulla rilevando il fatto che l'attività lavorativa all'estero sia stata prestata con società appartenenti allo stesso gruppo.

Distacco all'estero: l'interpello n. 45/2018

Con la risposta all'interpello n. 45/2018, l'Agenzia delle entrate chiarisce che l'agevolazione fiscale ex articolo 16, comma 1, D.Lgs. 147/2015, vale anche per il lavoratore straniero che, assunto in Italia da una società e immediatamente distaccato all'estero, trasferisca dopo 3 anni la propria residenza fiscale in Italia, assumendo nella stessa società un nuovo ruolo di portata superiore per competenze, responsabilità e condizioni economiche.

Riferimenti normativi

Agenzia delle entrate, risoluzioni n. 76/E/2018 e n. 72/E/2018

Agenzia delle entrate, interpello n. 45/2018

Presupposti per definire la residenza fiscale

L’Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 25/2018, ha fornito importanti chiarimenti in ordine ai presupposti per stabilire l’effettiva residenza fiscale, specificatamente riferiti alla Convenzione tra Italia e Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni ratificata dalla L. 747/1982.

Introduzione

Per individuare la nozione di residenza fiscale valida ai fini dell’applicazione delle disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, è necessario fare riferimento alla legislazione interna degli Stati contraenti.

A tal riguardo l’articolo 2, comma 2, Tuir, considera residenti in Italia “*le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*”.

Le 3 condizioni sopra citate sono tra loro alternative, essendo sufficiente che sia verificato, per la maggior parte del periodo d’imposta, uno solo dei predetti requisiti affinché una persona fisica venga considerata fiscalmente residente in Italia e, viceversa, solo quando i 3 presupposti della residenza sono contestualmente assenti nel periodo d’imposta di riferimento, tale persona può essere ritenuta non residente nel nostro Paese.

Si segnala, inoltre, che l’articolo 2, comma 1, Tuir, dispone che sono soggetti passivi d’imposta tutte le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla cittadinanza.

Si rappresenta, infine, che l’articolo 3, comma 1, Tuir, prevede che, per le persone residenti in Italia, l’imposta si applica sull’insieme dei redditi percepiti, indipendentemente da dove questi siano prodotti, mentre per i soggetti non residenti l’imposta si applica solo sui redditi prodotti nel nostro Paese.

Nel caso in cui una persona fisica sia residente in entrambi gli Stati (contraenti la Convenzione contro le doppie imposizioni), il contribuente è considerato, innanzitutto, residente nello Stato in cui dispone di un’abitazione permanente e, in subordine, (laddove disponga di un’abitazione permanente in entrambi gli Stati), la residenza di una persona fisica sarà determinata secondo i seguenti criteri residuali disposti in ordine decrescente:

- ubicazione del centro degli interessi vitali (la persona fisica che dispone di un’abitazione principale in entrambi gli Stati sarà considerata residente nel Paese nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette);
- dimora abituale (ove non sia possibile individuare la residenza del contribuente in base ai 2 criteri sopra citati, una persona fisica sarà considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente);
- nazionalità della persona fisica (quando i primi 3 criteri non sono dirimenti, il contribuente sarà considerato residente dello Stato contraente la Convenzione di cui possiede la nazionalità);
- quando, infine, una persona fisica ha la nazionalità di entrambi i Paesi o di nessuno di essi, gli Stati contraenti il Trattato internazionale risolveranno la questione di comune accordo.

Nella risposta a interpello, si forniscono poi importanti chiarimenti in ordine alla detrazione spettante per figli a carico nell’ipotesi in cui uno dei genitori non separato sia fiscalmente residente all’estero.

Ai sensi dell’articolo 12, Tuir, la detrazione per figli a carico è ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati ovvero, previo accordo tra gli stessi, spetta al genitore che possiede un reddito complessivo di ammontare più elevato.

Pertanto, in mancanza di una disposizione che preveda specifici criteri, anche se il lavoratore fosse

fiscalmente residente all'estero, la ripartizione della detrazione prevista per il figlio a carico spetterà al residente in Italia nella misura del 50%, a meno che il medesimo non percepisca un reddito complessivo di ammontare più elevato del residente all'estero.

Convenzione Italia e Stati Uniti d'America contro le doppie imposizioni: la risposta n. 26/2018

Con la risposta a interpello n. 26/2018, l'Agenzia delle entrate ha affrontato il caso di un soggetto che ha svolto nel 2017 negli Usa attività di ricerca da cui è derivato un reddito esente da imposta ai sensi dell'articolo 20, Convenzione Italia - Stati Uniti d'America contro le doppie imposizioni, ratificata con L. 20/2009.

In particolare, tale disposizione prevede che *"Un professore o un insegnante che soggiorna temporaneamente in uno Stato contraente per un periodo non superiore a due anni allo scopo di insegnare o di effettuare ricerche presso una università, collegio, scuola od altro istituto d'istruzione riconosciuto, o presso una istituzione medica finanziata principalmente dal Governo e che è, o era immediatamente prima di tale soggiorno, residente dell'altro Stato contraente, è esente, per un periodo non superiore a due anni, da imposizione nel primo Stato contraente per le remunerazioni relative a tali attività di insegnamento o di ricerca"*.

Il tenore letterale di tale norma, che, in presenza delle condizioni previste, stabilisce l'esenzione dall'imposizione delle remunerazioni relative all'attività di insegnamento o di ricerca nel Paese contraente in cui la medesima è svolta (nella fattispecie in esame gli Usa), impedisce di estendere tale beneficio anche agli adempimenti fiscali che il contribuente è tenuto a effettuare nel proprio Paese di residenza fiscale (nella fattispecie in esame l'Italia), qualora sia diverso dallo Stato in cui è svolta l'attività in argomento.

Pertanto, l'insegnante deve indicare nella dichiarazione dei redditi da presentare in Italia anche il reddito estero derivante dall'attività di ricerca svolta negli Usa.

Riferimenti normativi

Agenzia delle entrate, interpello n. 25/2018

Cigs per cessazione attività produttiva

A decorrere dal 29 settembre 2018 e per gli anni 2019 e 2020, per un massimo di 12 mesi complessivi, i lavoratori dipendenti da aziende che abbiano cessato o stiano cessando l'attività produttiva potranno, a determinate condizioni, beneficiare del trattamento di Cigs per crisi aziendale. Questa è una delle misure contenute nel Decreto Genova (D.L. 109/2018) e dettagliate dalla circolare del Ministero del lavoro n. 15 del 4 ottobre 2018.

Introduzione

Il trattamento, riconosciuto anche in deroga alla durata massima complessiva di 24 mesi nel quinquennio e alle singole durate massime per ciascuna delle causali di intervento, sarà concesso alle seguenti condizioni che devono ricorrere congiuntamente:

- l'impresa deve aver cessato, in tutto o in parte, l'attività produttiva o assunto la decisione di cessarla, eventualmente nel corso dell'intervento di integrazione salariale a seguito dell'aggravarsi delle iniziali difficoltà, qualora sussistano concrete prospettive di cessione dell'attività medesima con il riassorbimento del personale o si prospettino piani di reindustrializzazione, anche presentati dalla medesima azienda in cessazione;
- il piano di cessione deve essere articolato in modo tale che sia garantita il più possibile la salvaguardia dei livelli occupazionali;
- l'impresa dovrà stipulare uno specifico accordo con le parti sociali presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali e va presentato un articolato e dettagliato piano per il riassorbimento del personale sospeso.

Anche in alternativa ai processi sopra descritti, il trattamento di Cigs può essere richiesto quale sostegno al reddito dei lavoratori in esubero coinvolti in specifici percorsi di politica attiva del lavoro presentati dalla Regione interessata o dalle Regioni nei cui territori sono dislocate le unità produttive in cessazione. In tale ipotesi, è richiesta la condivisione dell'accordo da parte della/e Regione/i. Verificati i requisiti di accesso alle sopra descritte fattispecie di accesso al trattamento di Cigs, per il perfezionamento dell'accordo governativo stesso e per la conseguente autorizzazione al trattamento di sostegno al reddito, è necessaria la verifica della sostenibilità finanziaria dell'intervento programmato, stante le risorse finanziarie contingentate.

Procedimento e modalità per la presentazione dell'istanza

Per poter beneficiare del trattamento di Cigs, l'impresa cessata o in cessazione deve stipulare con le parti sociali uno specifico accordo, in sede governativa.

A tale accordo può partecipare il Mise, laddove sia stato coinvolto nelle fasi di avvio del piano aziendale di cessione dell'attività e la Regione o le Regioni ove ha sede l'azienda. Costituiscono oggetto dell'accordo:

- il piano delle sospensioni dei lavoratori motivatamente ricollegabile nei tempi e nelle modalità alla prospettata cessione di attività ovvero al piano di reindustrializzazione ovvero al programma di politiche attive regionale;
- il piano di trasferimento e/o riassorbimento dei lavoratori sospesi e le misure di gestione per le eventuali eccedenze di personale.

L'impresa è tenuta, in tale sede, a esibire idonea documentazione che comprovi la cessione dell'azienda con finalità di continuazione dell'attività ovvero di ripresa della stessa, indicando gli obiettivi finalizzati anche alla ripresa dell'attività.

Il Mise - in caso di partecipazione - nel confermare la sussistenza di prospettive di cessione e le azioni che saranno adottate per concretizzare il trasferimento, può illustrare la proposta ovvero

può dichiarare, in caso di accordo di riservatezza, di possedere le proposte da parte di terzi volte a rilevare l'azienda cedente.

In tale sede, nelle ipotesi in cui si prospetti la reindustrializzazione del sito produttivo, va illustrato il piano d'intervento con una concreta programmazione dei tempi e delle fasi dello stesso - anche da parte della stessa azienda cessante nonché dall'azienda terza cessionaria. Anche in questa ipotesi il Mise può confermare la realizzabilità degli interventi di reindustrializzazione.

Anche in alternativa a tali processi, la/e Regione/i coinvolta/e può illustrare specifici percorsi di politica attiva posti in essere al fine di gestire il personale in esubero.

Prima della sottoscrizione dell'accordo deve essere stato accertato che le risorse finanziarie siano sufficienti a coprire l'intervento. La quantificazione dell'onere finanziario è parte integrante del verbale.

Il Mise, in caso di partecipazione all'accordo, assicura un costante monitoraggio sul buon esito dell'operazione societaria di cessione o del piano di reindustrializzazione.

Dopo la stipula dell'accordo, l'impresa interessata è tenuta a presentare istanza al Ministero del lavoro e delle politiche sociali - Direzione Generale Ammortizzatori sociali e formazione, divisione IV, per il tramite del sistema informatico Cigsonline.

L'istanza deve essere corredata dal verbale di accordo, dall'elenco nominativo dei lavoratori interessati dalle sospensioni o riduzioni orarie, anche coinvolti nel trasferimento aziendale, dal programma di cessione, ovvero dal piano di reindustrializzazione e/o dal programma di politiche attive regionali e dal piano delle sospensioni del personale.

In considerazione della specificità dell'intervento tali istanze possono non rispettare necessariamente i 7 giorni entro i quali, nei casi ordinari, debbono essere presentate.

Il monitoraggio sulle risorse sarà effettuato dall'Inps insieme al pagamento diretto delle integrazioni salariali.

Riferimenti normativi

D.L. 109/2018

Ministero del lavoro, circolare n. 15 del 4 ottobre 2018

Nuove funzionalità per controllo Cigo e Cigs

Con 2 distinti e recenti messaggi, il n. 3455/2018 e il n. 3566/2018, l'Inps porta a conoscenza delle imprese e dei loro consulenti 2 nuove funzionalità: una utile per monitorare i conguagli relativi alle autorizzazioni Cig e l'altra per controllare i limiti temporali Cigo e Cigs.

L'ultimo messaggio contiene un annuncio atteso: l'eliminazione, quantomeno parziale, del file .csv allegato all'istanza Cigo a decorrere dal 1° novembre 2018.

Funzionalità "Evidenze CIG"

Nel Cassetto previdenziale aziende è presente la funzionalità "Evidenze CIG", che consente di monitorare i conguagli relativi alle autorizzazioni Cig gestite con il sistema del *ticket*, nonché agevolare la visualizzazione di errori che potrebbero determinare differenze di importi conguagliati comunicati con nota di rettifica.

Tale funzionalità fornisce l'elenco per matricola di tutte le evidenze Cig con *ticket*, come di seguito dettagliato.

1. Evidenze per posizione

In tale sezione sono riportate le seguenti informazioni:

- tipo autorizzazione: sono evidenziati il numero di autorizzazione e il relativo numero di *ticket*;
- tipologia di prestazione: è indicata la tipologia di autorizzazione (Cig ordinaria/Cig straordinaria);
- ore Cig: sono riportate le ore di Cig Autorizzate, Esposte (cioè presenti nei flussi individuali); Residue (differenza tra ore autorizzate ed esposte);
- importo Cig: riporta le informazioni di seguito specificate:
 - montante calcolato: è l'importo calcolato sui dati delle denunce individuali che hanno superato i controlli;
 - montante concesso: è l'importo riconosciuto in fase di conguaglio;
 - saldo: indica la differenza tra il montante disponibile e l'importo conguagliato.

In presenza di un importo Cig con montante calcolato uguale a "0", la procedura UniEmens-Cig evidenzia che, nonostante la presenza di autorizzazione, sono stati rilevati errori che non consentono la determinazione del montante. La tipologia degli errori è specificata nella sezione "dettaglio posizione";

- contributo addizionale: riporta le informazioni sull'importo del contributo addizionale;
- sezione errori: in questa sezione è riportato il numero delle denunce individuali (N.D.I.) e il numero di errori rilevati nei controlli di coerenza, congruità, compatibilità e calcolo.

2. Dettaglio posizione

In tale sezione, alla quale si accede selezionando la singola autorizzazione o il singolo *ticket* (consultabile anche in assenza di autorizzazione), sono riportati i mesi di competenza relativi sia agli eventi esposti che ai conguagli effettuati.

È inoltre riportato l'importo calcolato del contributo addizionale, ossia l'importo determinato dall'esposizione degli eventi che hanno superato i controlli e il numero di denunce individuali rilevanti ai fini Cig che compongono la denuncia mensile.

Infine sono evidenziate, con apposita legenda, le codifiche degli errori.

3. Dettaglio periodo

In tale sezione, alla quale si accede selezionando la voce "Competenza" di "Dettaglio Posizione", sono riportati, per singolo periodo, i dati relativi al dettaglio individuale, con l'indicazione del cal-

colo della prestazione, del corrispondente contributo addizionale e della differenza di accredito, nonché eventuali errori con descrizione analitica della relativa causale.

Nuovo servizio Cigo dal 1° novembre 2018

Dal 1° novembre 2018, come anticipato in premessa, sarà messo a disposizione delle aziende e consulenti un nuovo servizio di simulazione del calcolo delle 52 settimane nel biennio mobile per la Cigo e del limite generale di 24 mesi (30 mesi per le imprese del settore edile e lapideo) nel quinquennio mobile.

Inserendo il numero di matricola, l'identificativo dell'unità produttiva, la data iniziale di un eventuale periodo da richiedere e il relativo numero di settimane, il predetto servizio fornirà l'indicazione della capienza o meno di tali settimane entro i limiti di legge, in base ai dati presenti negli archivi informatici dell'autorizzato alla data dell'interrogazione.

Sarà possibile, inoltre, visionare il dettaglio delle settimane conteggiate nella simulazione.

Per la Cigo, qualora l'azienda riscontri che le settimane conteggiate non corrispondono a quelle effettivamente fruite, si potrà indicare il dato del frutto in fase di invio della relativa domanda di Cigo allegando alla stessa un'autocertificazione riepilogativa delle giornate effettivamente fruite per i periodi precedentemente autorizzati.

Come preannunciato con il messaggio n. 2276/2017, la continua evoluzione e implementazione delle procedure informatiche consentirà, dal 1° novembre 2018, l'eliminazione del cosiddetto file CSV che conteneva una serie di informazioni già presenti in UniEmens.

Le informazioni contenute nel predetto file, utili anche ai fini della verifica del rispetto del limite di 1/3 delle ore lavorabili nel biennio mobile, verranno infatti reperite dai dati forniti con i flussi UniEmens dei 6 mesi precedenti la data di inizio del periodo di Cigo richiesto.

Nel solo caso in cui appaia superato il predetto limite di 1/3 e non risultino inviati o completi i dati UniEmens dei 6 mesi precedenti la domanda, gli operatori dell'istituto previdenziale dovranno richiedere all'azienda il citato file CSV per completare il controllo ai fini di un eventuale motivato rigetto, totale o parziale, dell'istanza.

Parallelamente all'eliminazione del file CSV, dal 1° novembre 2018 sarà obbligatorio indicare con la domanda i nominativi dei lavoratori beneficiari.

A tal fine è stata predisposta in procedura la possibilità di allegare l'elenco dei beneficiari sia in formato XML che CSV in base ai nuovi tracciati forniti.

Per consentire alle aziende l'adeguamento del proprio software, fino al 30 aprile 2019, sarà ancora possibile utilizzare il file CSV per l'individuazione dei codici fiscali dei beneficiari.

Si evidenzia che la mancata allegazione dell'elenco dei beneficiari non consentirà l'invio della domanda.

Riferimenti normativi

INPS, messaggi n. 3455/2018 e n. 3566/2018,

Codatorialità e contratto di rete: le regole di ingaggio

Il contratto di rete, introdotto nel nostro ordinamento con il D.L. 5/2009, articolo 3, comma 4-ter, dopo una prima fase di timida applicazione si sta dimostrando un utilissimo strumento per supportare accordi commerciali e produttivi tra imprese.

Introduzione

Il contratto di rete, introdotto nel nostro ordinamento con il D.L. 5/2009, articolo 3, comma 4-ter, dopo una prima fase di timida applicazione si sta dimostrando un utilissimo strumento per supportare accordi commerciali e produttivi tra imprese. La costituzione di una rete di imprese consente di aumentare la struttura organizzativa e produttiva delle aziende partecipanti senza incidere sulla loro singola autonomia giuridica. I vantaggi che ne derivano non solo possono riguardare l'accesso a determinati mercati, ovvero l'ampliamento dell'offerta dei beni, ma possono determinare riduzione dei costi di impresa, anche per quanto riguarda il personale e il costo del lavoro, ed economie di gestione.

Nel settore dell'agricoltura, il contratto di rete è in grado, ad esempio, di strutturare filiere che facilitino la commercializzazione di prodotti agricoli, associando imprese presenti in determinati distretti, ovvero di rafforzare una rete di agriturismi mediante lo scambio di quanto prodotto da ognuno di essi.

È bene ricordare che la norma istitutiva del contratto di rete, l'articolo 3, comma 4-ter, D.L. 5/2009, ne individua 3 finalità :

1. la collaborazione in forme e in ambiti predeterminati e attinenti all'esercizio delle proprie imprese;
 2. lo scambio di informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica;
 3. l'esercizio in comune di una o di più attività rientranti negli oggetti sociali delle singole imprese.
- Analizzandone brevemente le caratteristiche, esso può prevedere l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo comune incaricato di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso. In via generale con la rete sorgono solo vincoli contrattuali tra imprese (c.d. rete contratto); tuttavia le parti con la rete possono creare un autonomo soggetto giuridico, diverso rispetto alle imprese contraenti (c.d. rete soggetto).

Inoltre, è necessario che il contratto di rete contenga i seguenti elementi:

- il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale di ogni partecipante per originaria sottoscrizione del contratto;
- la denominazione e la sede della rete, qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune;
- l'indicazione degli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate con gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi;
- la definizione di un programma di rete, che contenga l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascun partecipante;
- le modalità di realizzazione dello scopo comune e, qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo, nonché le regole di gestione del fondo medesimo;
- la durata del contratto, le modalità di adesione di altri imprenditori, le modalità di assunzione delle decisioni e, se pattuite, le cause facoltative di recesso anticipato e le condizioni per l'eser-

cizio del relativo diritto.

Originariamente non furono previste disposizioni particolari per la gestione dei rapporti di lavoro: solo con il D.L. 76/2013 sono stati introdotti una serie di istituti che consentono un utilizzo "promiscuo" dei lavoratori all'interno delle stesse reti.

Distacco e codatorialità nelle reti di impresa

La presenza di un contratto di rete determina, per la generalità delle imprese, la possibilità di beneficiare di una particolare regolamentazione dei rapporti di lavoro, che consenta di parcellizzare su più soggetti i poteri direttivi e organizzativi nei confronti di un unico lavoratore.

Innanzitutto, è previsto (comma 4-ter, articolo 30, D.Lgs. 276/03) che all'interno delle reti di imprese non operi la necessità che sussista, ai fini della legittimità del distacco, l'interesse del distaccante.

Il distacco si configura, in linea generale, quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. Al fine di evitare forme di intermediazione di manodopera illegittime, il comma 1, articolo 30, D.Lgs. 276/2003 richiede che il "prestito" del lavoratore soddisfi una necessità non di chi riceve la il lavoratore, ma del soggetto titolare del rapporto, il distaccante. Nelle reti l'interesse è stato considerato immanente nel vincolo contrattuale creato tra le imprese e, pertanto, la sussistenza del contratto di rete è di per se condizione sufficiente alla legittimità del distacco, sempre che il prestito del dipendente sia funzionale alla realizzazione del programma e degli obiettivi di esso.

Di difficile lettura è la disposizione, sempre contenuta nel comma 4-ter, dove si prevede che, nel distacco all'interno del contratto di rete, sono fatte salve le norme in materia di mobilità dei lavoratori previste dall'articolo 2103, cod. civ.. La norma in questione richiede che il trasferimento del lavoratore, intendendosi con tale istituto la modifica strutturale e definitiva del luogo di lavoro, trovi la propria giustificazione in comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive. Ovvio quindi l'incompatibilità: il distacco è un istituto di natura temporanea, da cui non consegue alcuna modificazione definitiva del contratto di lavoro, il 2103, cod. civ. viceversa disciplina le fattispecie in cui si assiste a una modifica definitiva, e non temporanea, del luogo di lavoro.

Più che un ulteriore e generico onere di motivazione del distacco, si ritiene più corretta l'interpretazione secondo la quale, nel caso in cui il distacco comporti una variazione del luogo di lavoro, ipotesi non automatica o necessaria con l'utilizzo di tale istituto, essa sia determinata da ragioni oggettive, congrue con il programma e gli obiettivi della rete, e non da altre motivazioni, magari indirettamente disciplinari.

L'art. 30 inoltre ammette la codatorialità dei dipendenti ingaggiati con regole stabilite attraverso il contratto stesso".

Anche in questo passaggio, forti sono le incertezze sulla connotazione da assegnare al dato letterale della norma: in che cosa consiste la codatorialità?

Si ritiene che per codatorialità si debba intendere una forma particolare di distacco, dove il lavoratore, pur rimanendo formalmente dipendente di un unico soggetto (che potrà essere o un'impresa parte della rete o la rete soggetto) svolgerà la prestazione in favore di una pluralità di soggetti, che potranno esercitare i poteri tipici della subordinazione in conformità delle regole definite nel contratto di rete.

Calando la problematica a un caso pratico, nel caso in cui due o più imprese agricole si leghino con il contratto di rete per potere proporre i propri prodotti in determinati mercati, l'addetto commerciale, dipendente o di una singola impresa o della rete soggetto, ben potrebbe essere gestito in codatorialità, dove anche le altre imprese possono intervenire direttamente e contestualmente nella gestione del rapporto di lavoro.

Pertanto, diviene fondamentale una precisa indicazione nel contratto di rete delle modalità di svolgimento del rapporto di lavoro, al fine di evitare situazioni con ordini in contrasto ovvero incompatibilità organizzative e produttive.

Ad ulteriore supporto di quanto sopra indicato, si evidenzia che l'articolo 31, D.Lgs. 276/2003 ha introdotto l'ulteriore possibilità, per il settore agricolo, delle assunzioni congiunte, dove la titolarità del rapporto non è più unica ma "spacchettata" tra più imprese: anche per ragioni sistematiche è quindi necessario propendere per un'interpretazione riduttiva del termine codatorialità, riferito, quindi, non alla titolarità del rapporto (unica) ma alla gestione dei poteri tipici del datore di lavoro (condivisa tra i soggetti della rete).

Infine si ricorda che l'INL, con la circolare n. 7/2018, ha chiarito che eventuali omissioni afferenti il trattamento retributivo o contributivo espongono a responsabilità tutti i co-datori, a far data dalla messa "a fattor comune" dei lavoratori interessati, ritenendo applicabile il principio generale della responsabilità solidale, recentemente esteso dalla Corte Costituzionale anche a fattispecie diverse da quelle dell'appalto, al fine dichiarato di *"evitare il rischio che i meccanismi di decentramento - e di dissociazione fra titolarità del contratto di lavoro e utilizzazione della prestazione - vadano a danno dei lavoratori utilizzati nell'esecuzione del contratto commerciale"*.

Riferimenti normativi

INL, circolare n. 7/2018

Privacy, recenti interventi del garante

L'articolo 19, D.Lgs. 101/2018, ha previsto che il Garante per la privacy pubblichi in G.U. un avviso riguardante la trattazione di reclami, segnalazioni e richieste pregresse.

Introduzione

L'avviso, che è stato pubblicato sulla G.U. n. 231/2018, prevede che i soggetti ancora interessati, entro 60 giorni dalla indicata pubblicazione, possano presentare al Garante una motivata richiesta di trattazione dei reclami, delle segnalazioni e delle richieste di verifica preliminare, pervenuti entro il 25 maggio 2018. Viene specificato che non si procederà qualora, in relazione a tali atti, siano intervenute le seguenti situazioni:

- sia stato esaurito il loro esame, ovvero nei casi in cui l'istante abbia ricevuto dal Garante la comunicazione di avvio del procedimento, anche mediante una richiesta di informazioni o di esibizione di documenti a terze parti ovvero all'istante stesso;
- il Garante abbia già esaminato nel corso del 2018 un motivato sollecito o una richiesta di trattazione;
- il Garante medesimo sia già a conoscenza, anche a seguito di propria denuncia, che sui fatti oggetto di istanza è in corso un procedimento penale.

Con altro comunicato, sul proprio sito *web*, il Garante specifica di aver messo a punto una serie di "indicazioni operative per chiarire a soggetti pubblici e privati come usufruire della definizione agevolata dei procedimenti sanzionatori pendenti". Tale agevolazione è stata, infatti, prevista dal D.Lgs. 101/2018, in sede di adeguamento della normativa italiana al Regolamento UE 2016/679. La definizione agevolata potrà essere effettuata solo da coloro che abbiano ricevuto, entro il 25 maggio 2018, l'atto con il quale sono stati notificati gli estremi della violazione o l'atto di contestazione.

Chi intende avvalersi di questa opportunità potrà effettuare l'oblazione delle sanzioni mediante il pagamento in misura ridotta di una somma pari ai 2/5 del minimo edittale stabilito per la sanzione stessa. Tale estinzione agevolata è già operabile (inizio 19 settembre scorso), con pagamento da effettuarsi entro il 18 dicembre 2018.

Faq del Garante

Le *Faq* sono ritracciabili all'indirizzo: <https://www.garanteprivacy.it/home/faq/faq-definizione-agevolata-delle-violazioni-in-materia-di-protezione-dei-dati-personali>; vi si troveranno indicazioni anche riguardo alle modalità per il pagamento delle sanzioni, l'importo da pagare per ciascuna violazione commessa e i casi di esclusione dalle agevolazioni.

Il Garante ha, inoltre, messo a disposizione, sul proprio sito *web*, le istruzioni riguardanti il Registro delle attività di trattamento, così come previsto dal Regolamento UE 679/2016 (RGPD). Come noto tale registro, che deve essere predisposto dal titolare e dal responsabile del trattamento, è quel documento contenente le principali informazioni (specificatamente individuate dall'articolo 30, Regolamento stesso) relative alle operazioni di trattamento svolte da un'impresa, un'associazione, un esercizio commerciale, un libero professionista. Esso rappresenta, quindi, lo strumento idoneo a fornire un quadro aggiornato dei trattamenti in essere all'interno della specifica organizzazione, risultando pertanto indispensabile ai fini della valutazione o analisi del rischio. Si ricorda che il Registro deve avere forma scritta, anche di tipo elettronico, e dovrà essere esibito su eventuale richiesta al Garante.

Offrendo alcune *Faq* (all'indirizzo: <https://www.garanteprivacy.it/home/faq/registro-delle-attivita-di-trattamento>), il Garante spiega quali informazioni deve contenere il Registro e le modalità per la sua conservazione e per l'aggiornamento.

Viene, inoltre, precisato che sono tenuti a redigere tale Registro le imprese, o le organizzazioni, con almeno 250 dipendenti; dovranno redigerlo, anche se al di sotto dei 250 dipendenti, qualunque titolare o responsabile che effettui trattamenti che possano presentare rischi, anche non elevati, per i diritti e le libertà delle persone. Vi rientrano i casi in cui sono effettuati trattamenti non occasionali di dati, ovvero trattamenti di particolari categorie di dati (dati biometrici, dati genetici, dati sulla salute, dati sulle convinzioni religiose, dati sull'origine etnica, dati relativi a condanne penali e a reati, etc.).

Riferimenti normativi

Articolo 19, D.Lgs. 101/2018

Tfr: coefficiente di settembre 2018

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a settembre 2018 è risultato pari a 102,4 a settembre 2018 la percentuale utile per la rivalutazione del Tfr maturato al 31 dicembre 2017 è risultata pari 2,089392

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2017	Tasso mensile	75% Differenza 2017	Rivalutazione
Gennaio 2018	15 gennaio - 14 febbraio	101,5	0,395648	0,125	0,296736	0,421736
Febbraio 2018	15 febbraio - 14 marzo	101,5	0,395648	0,250	0,296736	0,546736
Marzo 2018	15 marzo - 14 aprile	101,7	0,593472	0,375	0,445104	0,820104
Aprile 2018	15 aprile - 14 maggio	101,7	0,593472	0,500	0,445104	0,945104
Maggio 2018	15 maggio - 14 giugno	102,0	0,890208	0,625	0,667656	1,292656
Giugno 2018	15 giugno - 14 luglio	102,2	1,088032	0,750	0,816024	1,566024
Luglio 2018	15 luglio - 14 agosto	102,5	1,384768	0,875	1,038576	1,913576
Agosto 2018	15 agosto - 14 settembre	102,9	1,780415	1,000	1,335312	2,335312
Settembre 2018	15 settembre - 14 agosto	102,4	1,285856	1,125	0,964392	2,089392

Equo canone di settembre 2018

L' inflazione del mese di agosto 2018 è stata pari a + 1,5%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, a variazione ridotta al 75% è pari a 0,975% (zerovirgolanovecentosettantacinque)..

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di settembre 2018 rispetto a settembre 2017 è risultata pari a + 1,3% (unovirgolatré). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n.118/85: il 75% risulta pari a 0,975% (zerovirgolanovecentosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di settembre 2018 rispetto a settembre 2016 risulta pari a + 2,4% (duevirgolaquattro). Il 75% risulta pari a 1,800% (unovirgolaottocento).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

Mutualità e lavoro nella società cooperativa

Mutualità e lavoro in cooperativa provengono da lontano, conseguentemente l'istituto del lavoro in cooperativa e la sua regolamentazione normativa hanno percorso un cammino evolutivo, legale e giurisprudenziale estremamente lungo, non ancora compiuto, e, nonostante l'ampia produzione legislativa in materia di cooperazione, con particolare riferimento alla posizione giuridica del socio lavoratore, la meta di quel cammino sembra essere ancora molto lontana.

Mutualità e lavoro nella società cooperativa di lavoro

La legislazione vigente attribuisce specificamente a talune tipologie di società cooperativa lo scopo mutualistico di svolgere la propria attività d'impresa, con l'obiettivo principale di impiegare stabilmente i propri soci lavoratori, salvaguardandone, per quanto possibile, i livelli occupazionali.

Tali società cooperative, di produzione lavoro (L. 142/2001, modificata dall'articolo 9, L. 30/2003), assumono le proprie scelte aziendali in osservanza di principi mutualistici di solidarietà sociale, che ne contraddistinguono la sembianza giuridica, proponendosi di svolgere quell'attività d'impresa a vantaggio della comunità in cui risiedono, alla quale rivolgono preferibilmente i propri intenti mutualistici.

Compatibilmente alle opportunità commerciali che possono raccogliere dal contesto economico e sociale in cui sviluppano la propria vitalità aziendale, le cooperative di produzione lavoro conservano in buona sostanza lo scopo mutualistico di assicurare occupazione stabile e continuativa ai propri soci cooperatori, ai quali assicurano una retribuzione complessivamente commisurata alla *"quantità e qualità del lavoro prestato, non inferiore ai minimi previsti, per prestazioni analoghe, dalla contrattazione collettiva nazionale del settore o della categoria affine, ovvero, per i rapporti di lavoro diversi da quello subordinato, in assenza di contratti o accordi collettivi specifici, ai compensi medi in uso per prestazioni analoghe, rese in forma di lavoro autonomo"*.

Ulteriormente, le cooperative di produzione lavoro sono tenute ad assicurare ai propri soci lavoratori, dei quali rispettano l'intangibilità dei diritti costituzionali, trattamenti economici di categoria complessivamente non inferiori a quelli prescritti dai Ccnl stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale. Non solo; tali cooperative di lavoro, qualora assumano lo status di impresa sociale ex articolo 1, D.Lgs. 112/2017, sono tenute, altresì, a retribuire i propri lavoratori nel rispetto del modello perequativo prescritto dall'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 112/2017.

I soci lavoratori possono comunque esercitare la facoltà di rinuncia alla percezione di trattamenti economici c.d. integrativi, nel caso in cui la cooperativa alla quale sono associati subisca le conseguenze della crisi d'impresa.

Quei soci, attese la corretta e leale informativa preventiva sugli effetti di carattere retributivo e contributivo successivi all'adozione della delibera assembleare con cui decidono il ricorso al piano di crisi aziendale, possono esercitare la facoltà di disporre dei propri trattamenti retributivi, previsti dai rispettivi Ccnl di settore, ovvero, previsti dai compensi medi in uso per prestazioni analogamente rese in forma di lavoro autonomo. Nella fattispecie, *"l'obbligazione contributiva andrà quantificata sulla base di un imponibile corrispondente alle somme effettivamente corrisposte ai lavoratori, nel rispetto tuttavia del minimale contributivo giornaliero"*, previsto dall'articolo 1, comma 2, D.L. 338/1989.

Lo status di lavoratore-socio di cooperativa di lavoro è parificato a quello della generalità dei lavoratori impiegati in imprese non costituite in forma cooperativa, che, parimenti alle società cooperative, perseguono i propri scopi d'azienda avvalendosi di prestazioni di mano d'opera retribuita. Per cui, le cooperative di lavoro sono tenute ad assicurare ai propri soci lavoratori, per lo svolgi-

mento delle rispettive mansioni, le medesime tutele che la legislazione vigente riconosce all'universalità dei lavoratori.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui la gestione societaria della cooperativa alla quale i soci lavoratori aderiscono subisca le conseguenze arrecate dalla crisi d'impresa, detti soci lavoratori possono esercitare la facoltà di deliberare sulla deroga *in pejus* alle condizioni di lavoro previste dai Ccnl.

Mutualità e lavoro nella società cooperativa sociale

La società cooperativa di lavoro che assuma la forma di cooperativa sociale si propone il perseguimento di uno scopo mutualistico duplice, poiché procura occasioni di lavoro stabili e continuative a persone che risiedono generalmente nella comunità a cui appartiene e che sono impiegate nello specifico svolgimento di attività d'impresa di interesse generale, negli ambiti di utilità sociale previsti dalla legislazione vigente.

Detta cooperativa conferisce, perciò, alla propria gestione societaria - che in linea di principio è già dedicata socialmente, nella misura in cui crea opportunità di lavoro - uno slancio imprenditoriale definitivamente propenso al perseguimento di scopi societari di pubblica utilità.

Quella propensione può essere rinvenuta, altrettanto, nell'impresa sociale, giuridicamente costituita in forma di cooperativa non sociale, che svolge parimenti un'attività d'impresa di interesse generale, attribuendosi un preciso ruolo pubblico di interlocuzione con la comunità a cui appartiene, nei medesimi ambiti solidaristici di intervento che il Legislatore ha storicamente riservato alla cooperazione sociale.

Detta forma d'impresa, dedicata al sociale, sebbene non costituita in forma di cooperativa sociale, è quindi capacitata - al pari della cooperativa sociale e dell'impresa sociale non cooperativa - a estendere notevolmente i propri orizzonti solidaristici, potendo interloquire con categorie più ampie di persone che appartengono alla dimensione sociale dello svantaggio, entro ambiti di intervento sociale amplificati.

L'urgenza sociale di intercettare detti stati di disagio personale - tra questi, nella fattispecie, quello causato dalla carenza di lavoro per le persone c.d. molto svantaggiate, che la legislazione sull'impresa sociale ha iniziato a contemplare di recente - non era nemmeno intuibile sullo sfondo dello scenario economico e sociale d'impresa, che, alquanto diversamente, disegnava l'epoca in cui il Legislatore si predisponesse a emanare la L. 381/1991 sulla cooperazione sociale.

La funzione sociale della società cooperativa di lavoro

Indipendentemente dalla propria missione d'impresa, imprenditoriale e sociale, che può modularsi diversamente per soddisfare esigenze sociali di carattere squisitamente lavorativo, unitamente a esigenze lavorative e solidaristiche, la cooperativa che abbia il lavoro quale scopo mutualistico predominante svolge la propria attività d'impresa in soccorso alla comunità in cui risiede e di cui contribuisce ad arginare lo stato di disagio sociale arrecatole dalla carenza di posti di lavoro.

La giustificazione sociale di quella cooperazione deriva dai principi culturali e solidaristici dei padri costituenti, i quali riconobbero nella cooperativa la forma giuridica d'impresa particolarmente idonea a fornire occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero dal mercato.

Peraltro, a quel tempo, i costituenti erano ancora lungi dalla conclusione che nella società cooperativa il legame contrattuale di carattere associativo, organico a quello di carattere mutualistico, ne fosse indistinto; né che il collegamento negoziale sussistente tra il primo e il secondo dei suddetti legami contrattuali potesse chiarire le ambiguità tuttora esistenti sul ruolo giuridicamente attribuibile al socio - cooperatore e lavoratore - di società cooperativa di lavoro.

Di conseguenza, al tempo, non era affatto automatico distinguere le rispettive tutele e i rispettivi diritti, nell'apparente complicazione dei legami giuridici, di carattere associativo e lavorativo, instaurati tra soci lavoratori e cooperativa di lavoro durante il loro perdurare, finanche

alla conclusione, volontaria o coattiva, di ambedue quei legami giuridici, piuttosto che di 1 solo dei 2.

Quanto ai legami giuridici, di carattere associativo e lavorativo, che intercorrono tra soci lavoratori e cooperativa di lavoro, la vigilanza cooperativa ne accerta l'effettività, nonché la sussistenza dei requisiti societari, di carattere mutualistico - leggasi lavoristico - verificando nello specifico l'esistenza del regolamento interno adottato dall'ente cooperativo ai sensi dell'articolo 6, L. 142/2001, e accertando la correttezza e la conformità dei rapporti instaurati con i soci lavoratori con quanto previsto nel regolamento stesso.

Il legame associativo e lavorativo nella società cooperativa di lavoro

Le società cooperative di lavoro instaurano con i propri soci un ulteriore rapporto di lavoro, non distinto da quello associativo, mediante cui dette cooperative svolgono materialmente l'attività d'impresa che è stata prevista nel rispettivo statuto societario.

Diversamente dalla cooperazione di lavoro, dalla cooperazione sociale e da quella di lavoro che assume automaticamente *status* d'impresa sociale, l'impresa sociale costituita in forma non cooperativa, che svolga la propria attività d'impresa avvalendosi di prestazioni d'opera retribuita di lavoratori svantaggiati, non è evidentemente sottoposta agli obblighi prescritti dalla legislazione speciale sulle società cooperative e sull'instaurazione dei legami giuridici di carattere associativo e lavorativo, soggiacendo invece alla legislazione d'impresa inerente al suo *status* giuridico specifico.

Per quanto concerne, invece, la cooperazione di lavoro, non sociale, che assuma volontariamente lo *status* d'impresa sociale, a essa deve applicarsi la legislazione d'impresa sociale che sottopone i lavoratori alla disciplina atta a regolarne i legami giuridici, di carattere associativo e lavoristico, con buona pace delle autorità di controllo e di vigilanza incaricate di verificarne l'effettivo assoggettamento alla rispettiva legislazione d'impresa.

La disciplina in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore, trova nella cooperativa sociale e di lavoro, nonché nella cooperativa di lavoro non sociale, un legame giuridico duplice - associativo e lavorativo - di dipendenza organica, non simbiotica, tra la cooperativa e i soci lavoratori che impiega nel perseguimento del proprio scopo mutualistico.

La legislazione vigente sulla cooperazione di lavoro ripropone, in parte, quel principio, anteriore all'emanazione della L. 142/2001, per cui, in primo luogo, detti legami associativi e lavorativi coesistono organicamente, attesi i rispettivi fondamenti giuridici atti a circoscriverne l'individualità dei rispettivi caratteri identitari.

In secondo luogo, tuttavia, giunge alla conclusione che detti legami giuridici, naturalmente coesistenti, convivono ulteriori e indistinti; non debbono perciò sovrapporsi, confondendosi nella mescolanza dei diritti e delle tutele proprie del socio cooperatore e del socio lavoratore, a cui la costituzione e la legislazione intendono conferire, invece, identità univoche, allo scopo di sottrarre il legame di carattere lavorativo, che il socio cooperatore ha stabilito con la cooperativa, a equivoci giuridici di natura associativa; viceversa, il legame di carattere associativo, a equivoci giuridici di natura lavorativa.

Equivoci giuridici di carattere associativo e lavorativo

Il principio su cui era incardinata la L. 142/2001 anteriormente alla novella introdotta dall'articolo 9, L. 30/2003, secondo il quale il legame di carattere lavorativo era ulteriore e distinto rispetto a quello associativo, giustificava l'attribuzione delle controversie di lavoro, scaturenti tra socio cooperatore e cooperativa di lavoro, al giudice del lavoro. Residuavano, quindi, alla competenza del giudice ordinario solamente le controversie inerenti al rapporto associativo.

La formulazione vigente della L. 142/2001, incardinata sul principio per cui il legame di carattere lavorativo non è distinto da quello associativo, pur consideratone il reciproco collegamento negoziale, può rendere meno evidenti le competenze funzionali dei giudici in materia di controversie di

lavoro scaturenti tra socio cooperatore e cooperativa di lavoro.

Le controversie tra socio e cooperativa relative alla prestazione mutualistica - leggasi, di lavoro, nelle società cooperative di lavoro - sono di competenza del Tribunale ordinario - ciò nonostante il principio generale di *vis attractiva* del rito di lavoro e possono scaturire da cause di carattere sia associativo sia lavorativo.

Nelle cooperative di lavoro lo scambio mutualistico instaurato dal socio cooperatore consiste nel prestare la propria opera retribuita in funzione del perseguimento degli scopi d'impresa alla quale è associato. Il legame mutualistico può concludersi, volontariamente o forzatamente, con il recesso o l'esclusione del socio deliberati nel rispetto delle previsioni statutarie e in conformità del codice civile. La competenza funzionale del giudice ordinario, nella risoluzione di dette controversie di lavoro, non sarebbe quindi discutibile.

Tali controversie potrebbero aver avuto luogo da cause inerenti al legame associativo; ad esempio, da delibera consiliare che respinge la richiesta di recesso formulata dal socio lavoratore con l'intento di spezzare il proprio legame lavorativo, oppure da delibera consiliare che lo esclude dalla cooperativa di lavoro, parimenti allo scopo di scioglierne automaticamente il legame lavorativo, adducendo, ad esempio, gravi inadempienze delle obbligazioni sociali che derivano dalla legge, dal contratto sociale, dal regolamento o dal rapporto mutualistico.

Diversamente, le controversie di lavoro scaturenti tra socio lavoratore e cooperativa di lavoro cui aderisce - attinenti, ad esempio, alla previdenza - competono inequivocabilmente al giudice del lavoro, in quanto non inerenti alla prestazione mutualistica in senso rigido.

Senonché, la norma del processo societario - dichiarata incostituzionale per eccesso di delega - che, nel caso di connessione tra controversie soggette al rito societario e di lavoro, stabiliva la preminenza del primo, venne abrogata dalla L. 69/2009. L'orientamento giurisprudenziale prevalente sostiene, difatti, la competenza del giudice del lavoro anche nelle controversie causate dalla conclusione forzata del legame associativo instaurato dal socio lavoratore con la cooperativa di lavoro, che ne comprometta quello lavorativo, nella finzione che lo svolgimento della prestazione lavorativa debba ritenersi distinta dal legame associativo, da cui, invece, deriva organicamente.

L'orientamento giurisprudenziale prevalente attribuisce, dunque, alla competenza funzionale del giudice del lavoro le controversie scaturite dall'estinzione del rapporto di scambio mutualistico - leggasi, lavorativo, nelle cooperative di lavoro - seppure originate da cause di carattere esclusivamente associativo, che non attengono naturalmente alla prestazione di carattere lavorativo, se non nella misura in cui ne compromettano automaticamente la sua prosecuzione.

Da questioni di carattere propriamente associativo potrebbero scaturire, ad esempio, controversie causate dal rifiuto del socio lavoratore a versare la quota associativa, oppure dalla reiterata e ingiustificata assenza del socio lavoratore alle assemblee, per cui, non adempiendo alle obbligazioni societarie assunte con l'adesione alla compagine associativa della cooperativa di lavoro, esso è assoggettato alla delibera consiliare di esclusione che ne autorizza il contestuale licenziamento.

Reciprocità dei legami associativi e lavorativi nella cooperativa di lavoro

Il principio secondo cui il socio lavoratore di cooperativa stabilisce con la propria adesione o successivamente all'instaurazione del rapporto associativo un ulteriore rapporto di lavoro, con cui contribuisce comunque al raggiungimento degli scopi sociali, postula la preminenza del legame contrattuale di carattere associativo, rispetto a quello strumentale, di lavoro, pur risultando collegati negozialmente. Ad esempio, le delibere assembleari assunte dai soci lavoratori, in loro presenza o rappresentanza e in virtù del rapporto associativo che hanno instaurato con la cooperativa di lavoro, esplicano i loro effetti sulle vicende societarie di lavoro, attinenti ai medesimi soci deliberanti.

I soci cooperatori, sottoscrivendo il contratto associativo con la cooperativa di lavoro, accettano contestualmente di osservare la legislazione atta a regolamentarne il rapporto di lavoro che han-

no instaurato con detta cooperativa; ad esempio, qualora la cooperativa di lavoro alla quale sono associati si trovi in crisi d'impresa, essi hanno la facoltà di autorizzare l'organo amministrativo a derogare *in pejus* ai rispettivi trattamenti economici, in attuazione alla decisione che detti soci hanno assunto in assemblea.

La preminenza del legame contrattuale di carattere associativo, rispetto a quello strumentale, di lavoro, è contemplato tra l'altro dalla lettera della legislazione vigente che attiene alla legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore, da cui si evince che l'estinzione del legame di lavoro è automatica nel caso in cui segua la risoluzione del legame associativo, causato, indifferentemente, da recesso o esclusione del socio lavoratore.

A riprova della preminenza del legame associativo su quello di lavoro, ai soci lavoratori di cooperativa con rapporto di lavoro subordinato si applica la L. 300/1970, con esclusione dell'articolo 18, ogni volta che venga a cessare, col rapporto di lavoro, anche quello associativo, sebbene, una volta rimosso il provvedimento di esclusione, il socio avrà diritto alla ricostruzione del rapporto associativo e del concorrente rapporto di lavoro, indipendentemente dall'applicabilità dell'articolo 18, Statuto dei lavoratori.

Secondo quanto prescritto dalla L. 92/2012 (c.d. Riforma Fornero), i lavoratori assunti dal 7 marzo 2015, se licenziati indiscriminatamente, sono reintegrabili in casi limitati. L'articolo 18 succitato continua ad applicarsi esclusivamente ai lavoratori assunti sino al 7 marzo 2015, se impiegati in un'impresa dimensionalmente idonea; al contrario, nel presupposto di licenziamento discriminatorio, hanno unicamente diritto a un indennizzo, di importo massimo pari a 6 mensilità.

Come già indicato, nelle cooperative di lavoro lo svolgimento della prestazione lavorativa consiste nello scambio mutualistico, essendo funzionale alla sua realizzazione, cui possono contribuire esclusivamente coloro i quali abbiano caratteristiche personali e professionali tali da giustificare tale l'adesione.

Qualora detto scambio mutualistico - di carattere lavorativo - dovesse concludersi, quello squisitamente associativo perderebbe di significato, non per automatismi normativi che la legislazione vigente ha previsto, bensì perché, in caso di recesso o esclusione del socio, la compagine associativa della cooperativa di lavoro deve rimanere numericamente consistente e qualitativamente effettiva, per evitare agli amministratori l'obbligo di scioglierla volontariamente.

Se alla risoluzione del legame lavorativo non succedesse la conclusione del legame associativo, non possedendo più quei requisiti personali e professionali che precedentemente ne giustificavano l'impiego e ipotizzando che l'organo amministrativo della cooperativa di lavoro esiti a deliberarne l'esclusione, la compagine societaria di quella cooperativa non sarebbe più rappresentativa della consistenza associativa.

Tra l'altro, i soci inabilitati al lavoro, che non sono stati esclusi, vizierebbero gli esiti delle delibere societarie qualora continuassero a concorrervi in virtù di quei poteri di amministrazione di cui la persistenza del contratto associativo consente loro l'esercizio.

A sua volta, alla revisione cooperativa compete di accertare la natura mutualistica della società vigilata, che ne presuppone la verifica dell'effettività della compagine societaria nonché della partecipazione dei soci alla vita sociale e allo scambio mutualistico con l'ente, per cui i soci che la costituiscono debbono preliminarmente conservarne i relativi diritti.

In alternativa, il socio cooperatore che dovesse perdere quei requisiti personali e professionali, che precedentemente ne avevano giustificato l'ammissione alla cooperativa di lavoro, può esercitare validamente il recesso, poiché è inabilitato a contribuire al perseguimento degli scopi mutualistici. Ecco allora che la vigilanza cooperativa è competente ad accertare la conformità di tale contratto, secondo quanto previsto dal verbale ministeriale in uso ai revisori cooperativi.

È altrettanto vero che, in virtù del principio di autonomia statutaria stabilito dalla legge di riforma del diritto societario, nonché di prevalenza delle norme di miglior favore, le conseguenze di carattere associativo causate dall'estinzione del legame di lavoro potrebbero essere regolate diversamente.

Tuttavia, se l'attività d'impresa della cooperativa di lavoro dovesse subire una riduzione generale, causata da circostanze di forza maggiore che oggettivamente escludano la possibilità di ricorrere agli ammortizzatori sociali, detta cooperativa potrebbe sospendere i propri rapporti di lavoro, in accordo con i soci lavoratori, unitamente al correlato trattamento economico.

Tali rapporti di lavoro, se stabiliti a tempo indeterminato, potrebbero essere sospesi anche a causa di motivi estranei alla forza maggiore. In ogni caso, però, detta cooperativa di lavoro non sarebbe esentata da obbligo contributivo.

La vigilanza cooperativa sui legami associativi e lavorativi

Secondo quanto previsto dalla legislazione in materia cooperativistica, in riferimento alla posizione del socio lavoratore, la cooperativa di lavoro definisce i criteri e le modalità organizzative del lavoro prestato dai propri soci cooperatori, elencate nel regolamento interno e approvate dall'assemblea.

Tale approvazione è essenziale, in quanto la cooperativa di lavoro, priva di quel regolamento, non potrebbe, per ipotesi, instaurare legami di lavoro alternativi a quello subordinato con i propri soci cooperatori, potendo tuttavia esercitare la facoltà di deliberarne l'esclusione.

Detta cooperativa, se in crisi aziendale, non potrebbe riconoscere al socio lavoratore un trattamento economico inferiore ai minimi previsti dalla contrattazione collettiva di settore o della categoria affini, oppure negare a esso trattamenti economici ulteriori a titolo di ristoro, ritenendo di motivare quelle scelte semplicemente adducendo il fatto di non aver regolamentato il rapporto di lavoro instaurato con i propri soci cooperatori, sostenendo perciò di poter agire avverso la legislazione che ne tutela quegli specifici diritti.

Il revisore cooperativo verifica l'esistenza del regolamento interno dei soci lavoratori, accertando la correttezza dei rapporti di lavoro instaurati dalla cooperativa che vigila, nonché accertandone la conformità a dette prescrizioni regolamentari.

Il Legislatore non ha ritenuto necessario specificare ulteriormente sui controlli lavoristici della vigilanza cooperativa, neppure in sede di interpretazione autentica dell'articolo 4, D.Lgs. 220/2002.

I controlli sul lavoro prescritti dalla vigilanza cooperativa sono fondamentalmente da ricondursi all'accertamento dell'osservanza del principio mutualistico di parità di trattamento tra soci cooperatori; la cooperativa di lavoro, ad esempio, riconosce ai propri soci lavoratori un trattamento economico uniforme, a parità di mansioni, che può eventualmente maggiorare con componenti economiche variabili, giustificate, per ipotesi, dall'anzianità di servizio del socio lavoratore, oppure dalla sua elevata specializzazione negli ambiti di intervento ai quali la cooperativa è specificamente dedicata.

Qualora detta cooperativa di lavoro acquisisca lo *status* di impresa sociale continua a gratificare i propri lavoratori riconoscendo a essi un trattamento economico ragionevolmente uniforme, potendo motivatamente diversificarne la consistenza entro i limiti consentiti dalla legislazione vigente.

Le competenze funzionali del revisore cooperativo sui controlli in materia di lavoro sono letteralmente circoscritte nella formulazione della norma che ne prescrive lo svolgimento, distinguibili da quelle specificamente attribuite all'ispettore del lavoro. Qualora la cooperativa vigilata commetta violazioni in ambito di trattamenti economici, che manifesta nella documentazione societaria, induce il revisore cooperativo a formulare un giudizio con riserva sui presupposti di sana gestione societaria.

Il principio mutualistico di parità di trattamento tra soci cooperatori può ritenersi rispettato anche dalla cooperativa di lavoro in crisi aziendale, che inviti i propri soci cooperatori a deliberare un ap-

porto, anche economico, per sostenerne le necessità di carattere finanziario, che ad esempio può essere realizzato attuando la riduzione proporzionale dei rispettivi trattamenti economici, derogati *in pejus* rispetto ai trattamenti retributivi e alle condizioni di lavoro previste dai Ccnl, nonché dei correlati minimali contributivi. Detta riduzione dei trattamenti economici deve essere quindi proporzionata alle disponibilità e capacità finanziarie del socio lavoratore, assicurandone preventivamente la leale e corretta informativa in merito alle conseguenze di carattere retributivo e contrattuale sulle componenti retributive fisse, sul numero di mensilità, sugli scatti di anzianità, sugli orari contrattuali.

Il revisore cooperativo accerta, dunque, la correttezza dei rapporti di lavoro instaurati dalla cooperativa vigilata con i propri soci cooperatori, rilevando la prova documentale, che ricava da contratti di lavoro stipulati individualmente, in forma compatibile alla legislazione vigente.

Ad esempio, in considerazione degli scopi caratteristici della cooperativa di lavoro, detti contratti non dovrebbero presupporre l'instaurazione di legami lavorativi occasionali o intermittenti e la clausola statutaria che, tra i motivi di esclusione del socio, contempra la circostanza semplicistica che il socio lavoratore abbia provocato dissidi generici tra i colleghi, oppure ne abbia ostacolato il normale svolgimento dell'attività lavorativa, risulterebbe nulla, poiché contraria alla legge. *Idem*, clausole che, tra i motivi di esclusione prodromici al licenziamento, annoverino ipotesi ingiustificabili, non oggettive o vagamente riconducibili a presupposti di carattere organizzativo, produttivo, commerciale.

In materia di correttezza dei rapporti di lavoro instaurati dalla società vigilata con i propri soci cooperatori, il verbale ministeriale di revisione cooperativa prescrive di accertarne l'aderenza ai requisiti previsti dall'articolo 7, comma 4, D.L. 248/2007 e successive modifiche, che prevedono di corrispondere ai soci lavoratori un trattamento economico complessivo, proporzionato alla quantità e alla qualità del lavoro prestato, non inferiore ai minimi previsti dalla contrattazione collettiva nazionale del settore o della categoria affine.

Il fatto che la cooperativa vigilata applichi ai propri soci cooperatori uno o più dei contratti di lavoro sottoscritti dall'organizzazione sindacale comparativamente più rappresentativa al livello nazionale - per darne completa attuazione agli istituti contrattuali ivi previsti - dissolve eventuali incertezze sulla correttezza del trattamento economico che detta cooperativa riconosce ai propri soci lavoratori.

All'ispettore del lavoro, invece, spetta la competenza funzionale ad accertare la correttezza sostanziale di quei rapporti di lavoro, rilevandone, ad esempio, le modalità di svolgimento effettivo, rispetto al mansionario e all'inquadramento a cui la cooperativa di lavoro sottopone il proprio socio lavoratore, considerandone la funzione che a esso ha assegnato.

L'INL ha precisato che la contrattazione collettiva a cui riferirsi per individuare l'imponibile contributivo dei soci lavoratori di cooperativa è quella sottoscritta dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale; se l'ispettore del lavoro riscontra violazioni in materia di applicazione della contrattazione collettiva, irroga diffida accertativa in capo alla cooperativa di lavoro, avviando l'*iter* di recupero delle differenze, retributive e contributive, non versate.

La violazione retributiva commessa dalla cooperativa di lavoro, che non è ricorso correttamente alla contrattazione collettiva, le consentirebbe, tra l'altro, di conseguire risparmi d'imposta indebiti, a titolo contributivo, previdenziale e assistenziale, arrecando danni economici allo Stato, di importo notevole.

Rispetto a ciò, la vigilanza cooperativa formula il proprio giudizio inerente alla sussistenza dei presupposti economici di continuità aziendale, proponendo eventualmente al Ministero competente l'adozione del provvedimento amministrativo che ritiene più necessario.

In materia di accertamento della conformità dei legami di lavoro che la cooperativa vigilata instaura con i propri soci cooperatori, il revisore cooperativo ne rileva la corrispondenza formale rispetto alla previsione di regolamento.

Come già rilevato, la competenza funzionale ad accertarne la conformità sostanziale appartiene in-

vece all'Ispettore del lavoro, che, allo scopo di contrastare fattispecie di *dumping* contrattuale e di lavoro nero, di quei legami di lavoro accerta, ad esempio, la durata, l'autonomia organizzativa delle professionalità impiegate, l'effettiva conformità del loro inquadramento relativamente alla tipologia contrattuale e all'organigramma aziendale, la corrispondenza tra mansionario e prestazione lavorativa svolta effettivamente dai soci.

Riferimenti normativi

articolo 1, D.Lgs. 112/2017

articolo 13, comma 1, D.Lgs. 112/2017

articolo 1, comma 2, D.L. 338/1989

La gestione contabile del magazzino nell'affitto di azienda

Nell'affitto di azienda è spesso consigliabile escludere dal perimetro del compendio aziendale affittato le giacenze di magazzino esistenti alla data di inizio dell'affitto, per ragioni di semplificazione della gestione dell'operazione nel suo complesso e dei suoi riflessi contabili. Quando, invece, le parti non espungono dal contratto di affitto di azienda le giacenze esistenti alla data di consegna del compendio dal concedente all'affittuario, si pone il tema di come rappresentare nelle scritture contabili del conduttore le vicende che riguardano le giacenze di magazzino.

Possibili soluzioni per la gestione delle scorte di magazzino esistenti alla data dell'affitto di azienda

Allo scopo di semplificare la gestione operativa e anche la rappresentazione contabile del contratto di affitto di azienda (o di ramo di azienda), è sovente preferibile espungere dalla composizione del compendio aziendale affittato le scorte di magazzino presenti alla data in cui ha inizio il contratto e si determina la consegna dell'azienda all'affittuario¹.

Poiché l'affittante potrebbe tuttavia trovarsi nella condizione di non poter più realizzare adeguatamente tali scorte – in quanto, ad esempio, esse sono strettamente connesse circa il loro impiego proprio alla conduzione di quel ramo di azienda affittato – e quindi fortemente motivato a trasferire le medesime all'affittuario, e dall'altra parte l'affittuario stesso potrebbe essere pienamente interessato a poter entrare nella disponibilità di tali merci per poterle impiegare nella conduzione della propria attività – sia direttamente nella gestione dell'azienda affittata, come pure nell'ambito della sua più generale attività preesistente all'affitto stesso – occorre individuare soluzioni pratiche che possano consentire di trasferire tali scorte dal concedente al conduttore, sebbene a *latere* del contratto di affitto di azienda.

La soluzione più semplice e immediata, naturalmente, è quella della cessione a titolo definitivo delle scorte che, una volta espunte dall'affitto, diventano oggetto di una ordinaria compravendita fra le 2 parti. In questo modo, infatti, le merci diventano a tutti gli effetti di proprietà dell'affittuario dell'azienda, il quale si assume tutti i possibili rischi e benefici connessi alle stesse, come avviene per qualsivoglia altra giacenza esistente nel proprio magazzino, così che per tali scorte non avrà alcun obbligo riveniente dal comma 2, articolo 2561, cod. civ., in merito alla conservazione della "efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte".

La cessione diretta della proprietà delle scorte, tuttavia, presenta normalmente delle controindicazioni per l'affittuario; in particolare:

- la vendita comporta la corresponsione di un corrispettivo che, seppure possa essere anche oggetto di rateazione, determina un impatto immediato non indifferente sulla sua posizione finanziaria. Dall'altra parte, un differimento rilevante del termine di pagamento potrebbe esporre il cedente – affittante dell'azienda – all'assunzione di un maggiore rischio di insolvenza del conduttore, in assenza di specifiche garanzie;
- la vendita, in particolare se di importo rilevante, determina non di rado per il cessionario anche un effetto di immobilizzo finanziario della corrispondente Iva pagata al cedente;
- l'acquirente – affittuario dell'azienda – con l'acquisto delle scorte si assume il rischio inerente il loro eventuale minor valore di realizzo sul mercato rispetto al valore a cui le stesse sono espresse nelle scritture contabili del cedente – affittante dell'azienda; in altri termini, il rischio di obsolescenza del magazzino trasferito con l'azienda affittata sarebbe assunto *in toto* dal cessionario – affittuario dell'azienda, il quale potrebbe non avere né tempo né modo di svolgere

¹ Si veda di A. Corsini, "Affitto d'azienda e gestione delle scorte di magazzino" in La rivista delle operazioni straordinarie 7/2011.

un inventario completo e adeguato delle scorte stesse, prima dell'esecuzione dell'operazione, assumendosi così un rischio molto consistente.

Le ragioni sopra esposte, in modo particolare quando i valori in gioco sono significativi, rischiano talvolta di bloccare l'intera operazione.

Una soluzione efficace per coniugare, in modo equilibrato, le esigenze di entrambe le parti in questo tipo di operazioni, può consistere nel regolare il trasferimento delle scorte mediante la stipulazione di un "contratto estimatorio" ex articolo 1556 e ss., cod. civ., o comunque apponendo al contratto di vendita alcune clausole di contenuto simile.

Con questo schema contrattuale, infatti, il concedente mette a disposizione del conduttore le scorte, ma quest'ultimo ne corrisponderà il prezzo pattuito solo in corrispondenza dei quantitativi a sua volta venduti o utilizzati; in caso di mancato impiego dei beni entro un termine prefissato, potrà essere infine prevista la restituzione degli stessi, oppure una opzione di acquisto dei beni per il conduttore a condizioni preventivamente concordate.

A quest'ultimo riguardo, non va dimenticato l'aspetto Iva del contratto estimatorio; infatti, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, lettera d), D.P.R. 633/1972, il momento di effettuazione dell'operazione rilevante ai fini Iva si realizza, per le cessioni regolate dal contratto estimatorio, in ogni caso "dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione".

Inclusione delle scorte di magazzino nell'azienda affittata

Nel caso in cui le parti decidano di includere le scorte di magazzino esistenti alla data di decorrenza del contratto di affitto di azienda fra gli assets che compongono il compendio aziendale, e le parti stesse non derogano all'obbligo dell'affittuario di "*conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte*" di cui al comma 2, articolo 2561, cod. civ., occorre gestire operativamente e contabilmente le vicende che interessano tali scorte.

Infatti, al termine dell'affitto, quanto l'azienda dovrà essere restituita dal conduttore al concedente, anche le scorte a quella data esistenti parteciperanno, insieme agli altri beni costituenti il compendio, alla formulazione dell'inventario finale dell'azienda così come composta e valorizzata al momento della sua restituzione; si tratta di operare il confronto fra questo valore e quello che era il suo valore iniziale, al fine di determinare la differenza da corrispondere al concedente a titolo di indennizzo, al cui servizio l'affittuario avrà infatti avuto cura di formare nel proprio bilancio, nel corso della durata dell'affitto, un apposito fondo di ripristino.

È quindi evidente che quando si combinano, in un contratto di affitto di azienda, questi 2 fattori, ossia:

1. l'inclusione delle scorte di magazzino nella composizione del compendio aziendale affittato; e
2. il richiamo all'obbligo di conservazione in efficienza dell'azienda di cui all'articolo 2561, comma 2, cod. civ.

l'affittuario deve porre una particolare attenzione alla gestione contabile delle scorte; va da sé, infatti, che data la fungibilità dei beni di cui si tratta, l'adempimento dell'obbligo regolato dal citato articolo 2561, comma 2, cod. civ., non richiede che siano restituite le stesse scorte, bensì delle scorte dello stesso tipo e dello stesso valore, pena la necessità di indennizzare il concedente mediante adeguato conguaglio per la mancata restituzione.

La rappresentazione contabile di una siffatta situazione nelle scritture dell'affittuario si può atteggiare in modo differente, a seconda della modalità con cui questi – anche in forza della mancanza, a tutt'oggi, di un documento contabile ufficiale che disciplini nel contesto dei Principi contabili italiani la rappresentazione dell'operazione di affitto di azienda – espone nelle proprie scritture l'intera operazione di affitto di azienda.

A titolo generale, infatti, ancora oggi possiamo dire che l'affittuario può decidere di rappresentare contabilmente l'affitto di azienda secondo 2 differenti approcci contabili².

² Per una rappresentazione degli approcci contabili alla rappresentazione del contratto di affitto di azienda, si veda: G. Gavelli, B. Lotti "Aspetti contabili del contratto di affitto di azienda" in La circolare tributaria n. 39/2005.

Il modello tradizionale: la c.d. "tecnica della proprietà"³

L'affittuario, assumendo che in forza del contratto di affitto dell'azienda non possano comunque ritenersi trasferiti pienamente a suo carico gli interi rischi e i benefici inerenti ai beni inclusi nel compendio aziendale, secondo l'approccio tradizionale fedelmente ancorato alla proprietà giuridica dei beni, può decidere di non rilevare nell'attivo circolante del proprio bilancio le scorte di magazzino facenti parte dell'azienda ricevuta in affitto.

Tali beni saranno perciò annotati nel sistema contabile dei conti d'ordine dell'affittuario, confluendo poi nella informativa da rendere in Nota integrativa.

Naturalmente, nel corso della ordinaria gestione dell'attività facente capo all'azienda assunta in affitto, le scorte di magazzino saranno movimentate, mediante consumi, cessioni e nuovi acquisti, così che potranno presentarsi al termine dell'esercizio 3 diverse ipotetiche situazioni⁴:

1. Valore delle giacenze finali superiori a quelle di inizio affitto

In questa fattispecie, sarebbe ragionevole imputare dapprima i consumi/le vendite dei beni in questione agli acquisti degli stessi beni effettuati nell'esercizio dall'affittuario.

Nel bilancio dell'affittuario, quindi, l'eccedenza degli acquisti di tali beni compiuti nell'esercizio rispetto ai consumi/vendite dello stesso periodo, dovrebbe rappresentare una variazione positiva delle rimanenze in oggetto in quanto essa, indirettamente, sospende i costi sostenuti per l'acquisto di tali merci che si trovano ancora disponibili fra le scorte di fine anno.

Il risultato di periodo sarà perciò inciso in questo caso dalla contrapposizione dei ricavi delle vendite, con i costi sostenuti per gli acquisti di beni, diminuiti della suddetta variazione positiva delle scorte di fine esercizio.

2. Valore delle giacenze finali inferiori a quelle di inizio affitto

In questa fattispecie, assumendo che come nel caso precedente di cui al punto 1 l'affittuario abbia compiuto degli acquisti di tali beni nel corso dell'esercizio, al termine dell'anno si realizza la situazione in cui l'inventario di tali beni manifesta una giacenza inferiore rispetto a quella di partenza; perciò, l'affittuario risulterebbe aver attinto dal magazzino di proprietà dell'affittante e quindi, al fine di adempiere all'obbligo di conservazione della dotazione delle scorte, sarebbe tenuto ad accantonare al Conto economico di periodo l'equivalente ammontare, con contropartita patrimoniale l'alimentazione di un fondo di ripristino delle consistenze dell'azienda affittata.

Tale onere, nel limite del valore fiscale delle rimanenze incluse nel compendio affittato, dovrebbe essere altresì pienamente deducibile ai fini fiscali.

Il risultato di periodo dell'affittuario sarà perciò inciso in questo caso dalla contrapposizione dei ricavi delle vendite, con i costi sostenuti per gli acquisti di beni, e l'accantonamento al fondo di ripristino che misura il *quantum* da indennizzare al concedente per la riduzione delle scorte iniziali nel caso in cui questa fosse la situazione che si presenta al momento della chiusura dell'affitto.

3. Valore delle giacenze finali inferiori a quelle di inizio affitto, senza acquisti effettuati dall'affittuario nel corso dell'esercizio

Questa circostanza diverge da quella precedente di cui al punto 2 per il fatto che, in questo caso, l'affittuario non ha compiuto acquisti di tali beni nel corso della gestione dell'azienda affittata, e al termine dell'anno le giacenze sono inferiori a quelle di partenza così che è evidente che questi ha utilizzato una parte delle scorte incluse originariamente nel compendio affittatogli. Come nella precedente situazione, l'affittuario, tenuto ad adempiere all'obbligo di conservazione della dotazione delle scorte, accantonerà al Conto economico di periodo l'equivalente ammontare, con contropartita patrimoniale l'alimentazione di un fondo di ripristino delle consistenze dell'azienda affittata. Anche in questa circostanza, l'accantonamento al fondo di ripristino parrebbe avere i presupposti

³ È questa la rappresentazione contabile a cui aderì la DRE dell'Emilia Romagna nella nota 42409/1996.

⁴ G. Cristofori, D. Santoro "Affitto d'azienda - Obblighi di conservazione dell'efficienza dell'azienda affittata, beni ammortizzabili e gestione del magazzino" in Rivista delle operazioni Straordinarie n. 01/2013.

per la deducibilità fiscale.

Nelle circostanze di cui ai precedenti punti 2 e 3, ove nell'esercizio seguente si verifichi la situazione opposta in cui, per effetto di acquisti del periodo, le giacenze finali fossero maggiori di quelle di inizio affitto, il fondo di ripristino precedentemente accantonato dovrebbe essere rilasciato al Conto economico e se, come sopra proposto, l'accantonamento era stato dedotto ai fini fiscali, il suo rilascio concorrerà interamente alla formazione dell'imponibile di periodo.

Il modello della prevalenza della sostanza: la c.d. "tecnica della disponibilità"⁵

Adottando questa tecnica, l'affittuario iscrive direttamente nel proprio Stato patrimoniale le consistenze inventariali facenti parte del compendio aziendale ricevuto. Secondo questo approccio, la contropartita dell'iscrizione di tali giacenze nello Stato patrimoniale dell'affittuario sarebbe direttamente il fondo di ripristino.

In questo caso le vicende delle giacenze saranno quindi del tutto similari a quelle ordinarie delle scorte normalmente iscritte nell'attivo circolante delle imprese, con la rilevazione dei ricavi in occasione delle vendite e con le variazioni del fondo di ripristino a seconda del saldo delle rimanenze di fine esercizio, rispetto al dato di inizio affitto dell'azienda.

Riferimenti normativi

articolo 2561, cod. civ.

articolo 1556, cod. civ.

articolo 6, D.P.R. 633/1972

⁵ A questa impostazione aderì Assonime in circolare n. 34/2000.



Privacy

AGYO PRIVACY

Agyo Privacy è la soluzione TeamSystem fruibile in cloud con cui gestire tutti gli adempimenti legati alla nuova normativa sulla Privacy.

La soluzione si rivolge a tutti i soggetti che trattano dati personali, quali Aziende (di ogni settore e dimensione), Professionisti (Commercialisti, Consulenti del Lavoro, Avvocati, Notai, ecc.), Associazioni ed Enti Pubblici.

Anche se la tua Impresa gestisce diverse società o il tuo Studio svolge attività di consulenza per più di un'azienda, Agyo Privacy è la soluzione giusta per la tua organizzazione.

Con Agyo Privacy si può:

- gestire l'organigramma dell'organizzazione identificando i titolari del trattamento, i responsabili, i soggetti autorizzati e tener traccia di tutte le attività relative ai dati trattati; un set di API consentirà di estendere il registro anche a software sviluppati da terze parti

- definire gli asset aziendali, identificare i rischi e applicare le misure di sicurezza necessarie
- compilare correttamente il Registro dei Trattamenti step by step

Agyo Privacy consente a tutti i membri del team che gestiscono la privacy di lavorare simultaneamente al processo di conformità.

Agyo Privacy si integra con le altre app presenti nella suite di Agyo, la piattaforma tecnologica di TeamSystem per l'erogazione di servizi e lo scambio di dati fra Imprese, Professionisti, Istituti Bancari e Pubblica Amministrazione. Per tutti i documenti generati è infatti possibile apporre una firma digitale e conservarli a norma.

Digitalizza la tua organizzazione con Agyo Privacy.

Mettiti a tuo agyo!